

第五节 消费税纳税审核与纳税申报代理

(五) 批发应税消费品——卷烟、电子烟批发环节的消费税

卷烟、电子烟不仅在生产、委托加工、进口环节征收消费税，而且在批发环节加征一道消费税。

(1) 只有卷烟、电子烟在批发环节加征一道消费税，雪茄烟、烟丝在批发环节不征收消费税；

(2) 卷烟批发环节的消费税税率：比例税率 11%，并按 0.005 元/支加征从量税；电子烟批发环节的消费税税率为 11%的比例税率。

税目	税率	征收环节
1. 卷烟		
(1) 甲类卷烟 不含增值税调拨价 ≥ 70 元	56%加 0.003 元/支	生产、委托加工、进口环节
(2) 乙类卷烟 不含增值税调拨价 < 70 元	36%加 0.003 元/支	生产、委托加工、进口环节
商业批发	11%加 0.005 元/支	批发环节
2. 雪茄	36%	生产、委托加工、进口环节
3. 烟丝	30%	生产、委托加工、进口环节
4. 电子烟	36%	生产、委托加工、进口环节
	11%	批发环节

(3) 纳税人应将卷烟、电子烟销售额与其他商品销售额分开核算，未分开核算的，一并征收消费税；

(4) (批发环节) 纳税人销售给纳税人以外的单位和个人的卷烟于销售时纳税，**纳税人之间销售的卷烟不缴纳消费税**；

(5) 卷烟批发企业的机构所在地，总机构与分支机构不在同一地区的，由总机构申报纳税；

(6) 批发企业在计算纳税时不得扣除已含的生产环节的消费税税款。

(六) 零售应税消费品

1. 金银首饰

(1) 税务处理

情形	计税依据
金银首饰与其他产品组成成套消费品销售	销售额全额
金银首饰连同包装物销售	包装物应并入金银首饰的销售额
带料加工的金银首饰	按受托方销售同类金银首饰的销售价格确定计税依据征收消费税； 没有同类金银首饰销售价格的，按组成计税价格计算纳税。
以旧换新（含翻新改制）销售金银首饰	实际收取的不含增值税的全部价款

(2) 金银首饰消费税的核算

① 自购自销金银首饰应缴消费税的核算

商业企业销售金银首饰的收入计入“主营业务收入”科目，其应缴的消费税相应计入“税金及附加”科目。

② 金银首饰以旧换新业务的会计处理

A. 销售时

借：库存商品（按旧首饰的作价记账）

库存现金或银行存款（实际收取的含税价格）

贷：主营业务收入（倒挤）

应交税费——应交增值税（销项税额）（实际收取的不含税价格 $\times 13\%$ ）

B. 计提消费税

借：税金及附加（实际收取的不含税价格 $\times 5\%$ ）

贷：应交税费——应交消费税（实际收取的不含税价格 $\times 5\%$ ）

③ 金银首饰的包装物缴纳消费税的核算

不管是随同金银首饰销售不单独计价的包装物，还是随同金银首饰销售单独计价的包装物，包装物收入缴纳的消费税均计入“税金及附加”。

④自购自用金银首饰应缴消费税的核算

从事批发、零售商品业务的企业将外购的金银首饰：

用途	核算科目
用于馈赠、赞助的金银首饰	营业外支出
用于广告的金银首饰	销售费用
用于职工福利、奖励的金银首饰	应付职工薪酬

2. 超豪华小汽车自 2016 年 12 月 1 日起，在零售环节加征 10% 的消费税

(1) 超豪华小汽车

每辆不含增值税零售价格 ≥ 130 万元的乘用车和中轻型商用客车。

纳税审核时，注意关注销售单价略低于 130 万的小汽车。

(2) 国内汽车生产企业直接销售给消费者的超豪华小汽车，消费税税率按生产环节税率和零售环节税率加总计算。

应纳税额 = 销售额 \times (生产环节税率 + 零售环节税率)

(3) 对我国驻外使领馆工作人员、外国驻华机构及人员、非居民常住人员、政府间协议规定等应税(消费税)进口自用，且完税价格 ≥ 130 万元的超豪华小汽车消费税，按照生产(进口)环节税率和零售环节税率(10%)加总计算，由海关代征。

进口自用超豪华小汽车：进口环节消费税 + 10% 零售环节消费税

(七) 进口应税消费品

1. 组成计税价格 = 关税完税价格 + 关税 + 消费税

征税方式	消费税	增值税
从价定率	$(\text{关税完税价格} + \text{关税}) \div (1 - \text{消费税比例税率})$	
从量定额 (啤酒、黄酒、成品油)	按销售数量征消费税	关税完税价格 + 关税 + 消费税税额
复合计税 (卷烟、白酒)	$(\text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{进口数量} \times \text{消费税定额税率}) \div (1 - \text{消费税比例税率})$	

【例题·单选题】2023 年 12 月某公司进口卷烟 200 标准箱，每箱关税完税价格 6000 元，关税税率 25%，该公司应缴纳的消费税为 () 元。

- A. 100905
- B. 69405.03
- C. 890625
- D. 109050.06

答案：C

解析：进口卷烟的关税 = $6000 \times 200 \times 25\% = 300000$ (元)

先按照乙类卷烟计算组价，每标准条进口卷烟 (200 支) 的组价 = $(6000 + 300000 \div 200 + 150) \div (1 - 36\%) \div 250 = 47.81$ (元)

每标准条进口卷烟 (200 支) 确定消费税适用比例税率的价格 < 70 元人民币，为乙类卷烟，适用比例税率为 36%。

进口卷烟消费税组价 = $(6000 + 300000 \div 200 + 150) \div (1 - 36\%) \times 200 = 2390625$ (元)

进口消费税 = $2390625 \times 36\% + 200 \times 150 = 890625$ (元)

2. 账务处理

(1) 企业进口应税消费品，应当自海关填发税款缴款书之日起 15 日内缴纳税款，企业不缴税不得提货。进口应税消费品缴纳的消费税一般不通过“应交税费——应交消费税”科目核算，在将消费税计入进口应税消费品成本时，直接贷记“银行存款”科目；

(2) 在特殊情况下,如出现先提货、后缴纳消费税的,或者用于连续生产其他应税消费品按规定允许扣税的,可以通过“应交税费——应交消费税”科目核算。

【考点 3】消费税纳税筹划

1. 单独设立销售公司;
2. 将不同税率应税消费品的组合、包装由生产环节改为在销售环节进行。